

PROCESSO - A. I. Nº 233073.0003/14-2
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - LOJAS DAS SOMBRINHAS LTDA. - ME
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO- Acórdão 4ª JJF nº 0210-04/16
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/07/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0223-12/17

EMENTA: ICMS. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÕES DE ENTRADAS E DE SAÍDAS DE MERCADORIAS, EM EXERCÍCIO FECHADO. APURAÇÃO COM BASE NO TRATAMENTO DADO AOS CONTRIBUINTES NÃO OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL. NULIDADE. O procedimento fiscal, neste caso, foi executado considerando a apuração do imposto de forma não prevista para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo regime do Simples Nacional, em contradição com o previsto pela LC nº 123/2006 e Resolução CGSN nº 94/2011. Recomenda-se o refazimento do procedimento fiscal, a salvo de falhas, observando-se o prazo decadencial. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso de Ofício, previsto no art. 169, I, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pela 4ª JJF, através do Acórdão nº 0210-04/16, por ter desonerado o sujeito passivo do débito lhe imputado, ao julgar o Auto de Infração Nulo, lavrado para exigir o valor de R\$313.240,79, relativo à constatação de duas irregularidades, a saber:

Infração 1 - *“Falta de recolhimento do ICMS no constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício”*. Valor lançado R\$3.364,30 referente ao exercício de 2010, com multa de 100% tipificada no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Infração 2 - *“Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis”*. Valor lançado R\$309.876,48 referente aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, nos valores respectivos de R\$10.589,30, R\$270.903,50 e R\$28.383,69, com multa de 100% tipificada no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

A Decisão de primeiro grau considerou o Auto de Infração Nulo, diante das seguintes considerações:

VOTO

Destaco, inicialmente, que em sua primeira intervenção nos autos, o patrono do autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao seu direito de defesa tendo em vista não lhe ter sido entregue a totalidade

dos levantamentos efetuados pela autuante e que embasaram a autuação. Por este motivo o processo foi convertido em diligência para sanear o problema, o que foi feito, inclusive com reabertura do prazo para defesa.

Em sua segunda intervenção, o autuado, por seu patrono, suscitou a existência de ilegalidade do procedimento adotado para apuração do imposto, por se tratar de empresa inscrita no regime do Simples Nacional, tendo o lançamento decorrente de levantamento quantitativo de estoque, adotado a cobrança do imposto com base no regime normal de apuração, ignorando sua condição de optante do Simples Nacional. A este respeito, a autuante rebateu o argumento defensivo pontuando que "na realidade a autuada não foi desenquadrada do Simples Nacional, e o que ocorreu é que esta deu entrada de mercadorias sem Documentação Fiscal o que enseja a cobrança do Imposto devido na forma dos demais contribuintes, conforme consta no Art.13, § 1º inc. XIII,"e".

Analizando estes argumentos, de crucial importância para o deslinde da questão, vejo que assiste razão ao autuado. Isto porque, a legislação aplicável ao caso em discussão se apresenta na forma que passo a mencionar.

A Resolução CGSN nº 94/2011 (Comitê Gestor do Simples Nacional), com fulcro no Art. 13, incisos I a VIII da Lei Complementar 123/2006, estabelece em seu Art. 4º os tributos que compõem a "cesta" com abrangência pelo Simples Nacional, dentre os quais se encontra o ICMS.

Já em seu Art. 5º (Resolução CGSN nº 94/2011), pontua os tributos não abrangidos pelo Simples Nacional, em que os optantes por este regime (ME ou EPP) recolherão nos termos da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, além daqueles previstos pela Lei Complementar nº 123/2006, em seu art. 13, § 1º, incisos I a XV, destacando a referida Resolução no inciso X, alíneas "e" e "f" do citado artigo que deverá ser recolhido o "ICMS devido", na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal, bem como na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal.

Seguindo a interpretação das normas inerentes às ME ou EPP optantes pelo regime do Simples Nacional, temos, no artigo 18 da LC 123/06:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

§ 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

(...)

*§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do **caput** e dos §§ 1º e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário.*

*Já a Resolução CGSN 94/2011, com base nos dispositivos acima transcritos, em sua Seção IV, **que trata do cálculo dos tributos devidos pelas ME ou EPP optantes pelo regime do Simples Nacional**, na subseção referente a base de cálculo do imposto prevê em seu Art. 16:*

Art. 16. A base de cálculo para determinação do valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa) conforme opção feita pelo contribuinte (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, caput e § 3º).

Adiante, na subseção relacionada a alíquota aplicável, o Art. 21 da referida Resolução diz:

Art. 21. O valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será determinado mediante a aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a V e V-A, sobre a receita bruta total mensal, observado o disposto no § 9º do art. 2º e nos arts. 16 a 19, 22 a 26, 33 a 35 e 133 (Lei Complementar nº 123/2006, art. 18, § 1º).

§ 1º. Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta total acumulada auferida nos 12 (doze) meses anteriores ao do período da apuração. (Lei Complementar nº 123/2006, art. 18, § 1º).

No capítulo relacionado a "Omissão de Receitas" a multicitada Resolução estabelece:

Art. 82. Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 34).

(...)

§ 2º Nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou

saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional, consoante disposto nas alíneas "e" e "f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 1º, inciso XIII, alíneas "e" e "f"; art. 33, § 4º)

Art. 83. *No caso em que a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional exerce atividades incluídas no campo de incidência do ICMS e do ISS e seja apurada omissão de receita de que não se consiga identificar a origem, a autuação será feita utilizando a maior das alíquotas relativas à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis às respectivas atividades. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 2º)*

§ 1º Na hipótese de as alíquotas das tabelas aplicáveis serem iguais, será utilizada a tabela que tiver a maior alíquota na última faixa, para definir a alíquota a que se refere o caput. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º).

Finalmente, na subseção que trata das infrações e penalidades, está definido que:

Art. 84. *Constitui infração, para os fins desta Resolução, toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, da ME ou da EPP optante que importe em inobservância das normas do Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 33, § 4º)*

Art. 85. *Considera-se também ocorrida infração quando constatada: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 33, § 4º)*

I - omissão de receitas;

II - diferença de base de cálculo;

III - insuficiência de recolhimento dos tributos do Simples Nacional.

Após estas incursões na legislação do Simples Nacional, verifico que o lançamento levado a efeito pela autuante não possui amparo legal, enquanto que o Art.13, § 1º inc. XIII, "e" da LC123/2006, citado pela autuante para embasar seu procedimento, só é aplicado nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, quando os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional, conforme acima explicitado. Portanto, não vejo na legislação relacionada ao Simples Nacional, qualquer situação em que se autorize exigência do imposto com base no tratamento dado aos demais contribuintes que apuram o imposto considerando o denominado regime normal de apuração, em se tratando de omissão de saídas de mercadorias com base em levantamento quantitativo de estoque.

Importante salientar que o presente processo foi convertido em diligência SAT/DPF/GECES que através da sua Coordenação do Simples Nacional pontuou que "o processo supracitado foi enviado em diligência à DPF/GECES para pronunciamento a respeito da manifestação do contribuinte de ilegalidade no procedimento adotado na apuração do imposto em que a autuante cobrou uma tributação aplicada ao regime de apuração conta corrente fiscal, sem entretanto excluir a empresa do Simples Nacional".

Neste passo, esclareceu a SAT/DPF/GECES que apesar da Lei Complementar nº 123/2006, estabelecer em seu Art. 13, § 1º, inciso XIII que o ICMS referente as alíneas "e" e "f", [consideradas pela autuante como base legal para o lançamento] deverá ser cobrado observada a legislação aplicada as demais pessoas jurídicas, a Resolução CGSN 94/2011 que regulamentou a referida Lei Complementar, em seu artigo 82 restringiu o lançamento de ofício com base no referido artigo para as operações relativas ao trânsito de mercadorias, conforme já citado acima.

Concluindo seu Parecer de fls. 735 e 735v, a SAT/DPF/GECES, através da Coordenação do Simples Nacional, definiu que "No caso em questão a autuante poderá aplicar a Exclusão de Ofício por prática reiterada, após fazer o lançamento de ofício referente a 02 períodos de apuração consecutivos ou alternados, utilizando a base de cálculo e alíquotas pela faixa de receita aplicadas ao simples, referente a uma mesma infração conforme determina o artigo 29, inciso V, § 9º, I da Lei complementar 123".

Convém aqui observar que a exclusão de ofício deve obedecer regras específicas. Assim, o Art. 30 da LC 123/2006, § 2º determina que "A comunicação de que trata o caput deste artigo dar-se-á na forma a ser estabelecida pelo Comitê Gestor".

Desta maneira, a Resolução nº 94/2011 do CGSN estabelece em seu Art. 75 quem tem competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional, neste caso, a Secretaria da Fazenda, sendo que, em seus §§ 1º ao 6º consta que:

§ 1º Será expedido termo de exclusão do Simples Nacional pelo ente federado que iniciar o processo de exclusão de ofício. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º)

§ 2º Será dada ciência do termo de exclusão à ME ou à EPP pelo ente federado que tenha iniciado o processo de exclusão, segundo a sua respectiva legislação, observado o disposto no art. 110. (Lei

Complementar nº 123, de 2006, art. 16, § 1º-A a 1º-D; art. 29, §§ 3º e 6º)

§ 3º Na hipótese de a ME ou EPP, dentro do prazo estabelecido pela legislação do ente federado que iniciou o processo, impugnar o termo de exclusão, este se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 6º)

§ 4º Não havendo, dentro do prazo estabelecido pela legislação do ente federado que iniciou o processo, impugnação do termo de exclusão, este se tornará efetivo depois de vencido o respectivo prazo, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º; art. 39, § 6º)

§ 5º A exclusão de ofício será registrada no Portal do Simples Nacional na internet, pelo ente federado que a promoveu, após vencido o prazo de impugnação estabelecido pela legislação do ente federado que iniciou ao processo, sem sua interposição tempestiva, ou, caso interposto tempestivamente, após a decisão administrativa definitiva desfavorável à empresa, ficando os efeitos dessa exclusão, observado o disposto no art. 76, condicionados a esse registro. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º; art. 39, § 6º)

§ 6º Fica dispensado o registro previsto no § 5º para a exclusão retroativa de ofício efetuada após a baixa no CNPJ, ficando os efeitos dessa exclusão condicionados à efetividade do termo de exclusão na forma prevista nos §§ 3º e 4º. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º).

Convém pontuar que os efeitos da exclusão de ofício do Simples Nacional estão delineados através ao Art. 76 da referida Resolução.

Observo, ainda, que além das questões acima mencionadas, a exigência do imposto na forma constante do Auto de Infração sob análise, representa violação ao princípio da não cumulatividade do imposto já que se fez uma exigência tributária com base no regime normal de apuração, sem que tenha havido concessão do crédito fiscal inerente às aquisições.

Cabe, também, observar que em relação a infração 01, cujo lançamento ocorreu com base em presunção legal de omissão de saídas anteriores em face da constatação de omissão de entradas de mercadorias, que a Resolução 94/11 do CGSN estabelece o que segue:

Art. 82. Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 34).

Art. 83. No caso em que a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional exerce atividades incluídas no campo de incidência do ICMS e do ISS e seja apurada omissão de receita de que não se consiga identificar a origem, a autuação será feita utilizando a maior das alíquotas relativas à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis às respectivas atividades. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 2º)

§ 1º Na hipótese de as alíquotas das tabelas aplicáveis serem iguais, será utilizada a tabela que tiver a maior alíquota na última faixa, para definir a alíquota a que se refere o caput. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º)

§ 2º A parcela autuada que não seja correspondente aos tributos federais será rateada entre Estados, Distrito Federal e Municípios na proporção dos percentuais de ICMS e ISS relativos à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º)

Finalmente, com base na análise dos dispositivos legais acima transcritos, e, sobretudo no entendimento externado através do parecer emitido pela Coordenação do Simples Nacional – SAT/DPF/GECES, fl. 735, concluo que o lançamento se encontra em descompasso com a norma legal prevista para as empresas optantes pelo regime do Simples Nacional, razão pela qual voto pela **nulidade** do presente Auto de Infração, recomendando, entretanto, que seja instaurado novo procedimento fiscal observando o prazo decadencial.

Por fim, a JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

VOTO

Examinando as peças que integram os autos depreendo que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação em razão do Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF, inerente ao Acórdão de nº 0210-04/16.

Há de ressaltar que a decisão da 4ª JJF para julgar Nulo o Auto de Infração em epígrafe decorreu do acolhimento da preliminar arguida pelo sujeito passivo de ilegalidade do procedimento adotado para apuração do imposto, por se tratar de empresa inscrita no regime do Simples Nacional, tendo o lançamento decorrente de levantamento quantitativo de estoque, adotado a cobrança do imposto com base no regime normal de apuração, ignorando sua condição de optante do Simples Nacional.

Registre-se que, nos termos do art. 21, § 1º, da Resolução CGSN 94/2011, com base no art. 18 da LC 123/06, que trata do cálculo dos tributos devidos pelas ME ou EPP optantes pelo regime do Simples Nacional, estabelece que o valor devido a recolher será determinado mediante a aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a V-A, sobre a receita bruta total mensal, sendo que, para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta total acumulada auferida nos doze meses anteriores ao do período da apuração.

Por sua vez, no capítulo relacionado à "Omissão de Receitas", o art. 82, §2º, da citada Resolução estabelece que se aplicam todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional, porém, apenas nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, **nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares**, os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas **não** optantes pelo Simples Nacional.

Assim, resta claro o acerto da Decisão recorrida ao anular o Auto de Infração, pois, em se tratando de omissão de saídas de mercadorias com base em levantamento quantitativo de estoque nos exercícios fechados de 2010 a 2013, em estabelecimento comercial optante do Simples Nacional, não possui amparo legal a exigência do imposto sob o regime normal de apuração, conforme ocorreu no lançamento de ofício, pois, tal apuração **só é aplicada nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares**, consoante previsto no art. 82, §2º, da Resolução 94/11 do CGSN, aplicável aos fatos geradores ocorridos até 31 de agosto/2015, visto que o referido dispositivo legal foi revogado pela Resolução 122/15 do mesmo Comitê Gestor, com efeitos a partir de 01/09/2015, data da publicação no Diário Oficial da União.

Assim, reitero a recomendação para a autoridade fazendária da circunscrição fiscal do autuado determinar o refazimento da ação fiscal a salvo da falha apontada, observando o prazo decadencial.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício para manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº 233073.0003/14-2, lavrado contra **LOJAS DAS SOMBRINHAS LTDA. – ME**, devendo ser instaurado novo procedimento fiscal, a salvo das falhas apontadas, observando o prazo decadencial.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de junho de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR/PRESIDENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS